

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 400/2026 de 30 de marzo de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8721/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Sociedades interpuestas. Diferencia entre la cuota dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad interpuesta. La cuestión central radica en determinar la base de cálculo de la sanción del art. 191 de la LGT, en particular si debe atenderse a la totalidad de la cuota dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, debe minorarse dicha cuantía con las cantidades previamente ingresadas por la sociedad instrumental respecto de las mismas rentas. Los recurrentes sostienen que la Administración, al imputar las rentas directamente a la persona física por considerar simulada la sociedad, debe también reconocer que parte de la deuda tributaria ya fue satisfecha -aunque formalmente por la sociedad-, de modo que la base sancionadora debe calcularse sobre el perjuicio económico real y no sobre una cuantía íntegra que generaría una sanción desproporcionada. Invocan además la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo que avala esta interpretación. La Abogacía del Estado se allana al recurso, reconociendo dicha doctrina jurisprudencial, según la cual la base de la sanción debe ser la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por el contribuyente y la previamente ingresada por la sociedad interpuesta. El Tribunal Supremo, en consecuencia, estima el recurso de casación, casa la sentencia impugnada y declara la nulidad de las sanciones, ordenando su recalcule conforme a este criterio y, en su caso, la devolución de ingresos indebidos con intereses.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 400/2026**

Fecha de sentencia: 30/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8721/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2026

Ponente: Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CATALUÑA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 8721/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 400/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 30 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 8721/2023, interpuesto por la procuradora D.^a Adriana Flores Romeu, en representación de D.^a Socorro y D. Samuel, contra la sentencia de 29 de junio de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 3251/2021, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas [«IRPF»] y sanciones correspondientes.

Han comparecido D.^a Socorro y D. Samuel, como parte recurrente, representados por la procuradora D.^a Adriana Flores Romeu, y asistidos por la abogada D.^a Sara Serra Sanabria.

Ha comparecido como parte recurrida, el abogado del Estado, en la representación que le es propia.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 29 de junio de 2023, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 3251/2021, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

«DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 3251/2021 de Sala y nº 1456/2021 de Sección, promovido por la SRA. Socorro y por el SR. Samuel contra la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA y AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA), toda vez que las actuaciones de regularización tributaria y de revisión impugnadas son conformes a derecho.

Con la imposición de las costas del proceso a los demandantes, en los términos del fundamento jurídico TERCERO».

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

Frente a la indicada sentencia la procuradora D.^a Adriana Flores Romeu en representación de D.^a Socorro y D. Samuel, como parte recurrente, presentó escrito de preparación de recurso de casación.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, las siguientes: los artículos 178, 187.1.b) y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]; y 25 a 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) [«LRJSP»].

TERCERO.-Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Síguenos en...



La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 23 de noviembre de 2023, emplazando a las partes, habiendo comparecido D.^a Socorro y D. Samuel, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de quince días señalado en el [artículo 89.5 LJCA](#). De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

CUARTO.-Admisión del recurso de casación.

1. Mediante auto dictado el día 23 de octubre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

El Auto de admisión consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

«Determinar cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el [artículo 191 LGT](#) en aquellos supuestos de regularización de operaciones, respecto de las cuales se ha acreditado una simulación mediante una interposición societaria, en las que se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad interpuesta, precisando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esa cantidad y la ingresada por la sociedad interpuesta respecto de las mismas rentas».

2. E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las siguientes: los [artículos 187.1.b\)](#) y [191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4 LJCA](#).

QUINTO.-Interposición del recurso de casación.

1. La procuradora D.^a Adriana Flores Romeu, en representación de D.^a Socorro y D. Samuel interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el cual alega, en síntesis, que frente a un escenario de apreciación de simulación comercial mediante una interposición societaria, la Administración Tributaria debe considerar como cuota tributaria ingresada por la persona física, a los efectos de evaluar la base sancionadora asociada a la infracción tributaria del [artículo 191 de la LGT](#), las cuotas indebidamente ingresadas formalmente a nombre de la sociedad, dado que la interposición simulada presupone la existencia de una unidad del personas y un perjuicio económico único equivalente al neto dejado de ingresar. Lo contrario conllevaría una absoluta desproporción entre la sanción finalmente y la cuota defraudada. A esta manifiesta desproporción coadyuvaría, sin duda, la calificación de la infracción tributaria imputada a mi representada como infracción muy grave, atendiendo precisamente a la existencia de medios fraudulentos en forma de sociedad interpuesta. Si la Sala de instancia ha confirmado la tesis administrativa conforme a la cual la facturación realizada por SET DE NOU a sus clientes, por la cual ingresó las correspondientes cuotas tributarias del Impuestos sobre Sociedades (posteriormente devueltas por indebidas), debía imputarse fiscalmente a mi representada al considerar que la sociedad se estaría empleando como entidad instrumental para desviar la tributación de los rendimientos que correspondería percibir a mi representada hacia una sociedad sujeta a unos tipos impositivos inferiores, de forma coherente con este argumento debería haber admitido también que una fracción de la cuota de IRPF exigida a mi representada ya había sido ingresada, aunque a nombre de la sociedad SET DE NOU declarada simulada y/o interpuesta, reduciendo en consecuencia la base sancionadora de la infracción imputada a la persona física por dejar de ingresar.

Alega asimismo que con posterioridad a que se dictase la sentencia de instancia, ese TS ha dictado una nueva sentencia que confirma el criterio previamente establecido en la sentencia de 8 de junio de, concretamente la Sentencia 1804-2024 (recurso de casación 3948/2022, resolución 336/2024, ECLI:ES:TS:2024:1804), que reproduce el criterio fijado en la sentencia 2637-2023 (recurso de casación 5002/2021, resolución 770/2023, ECLI:ES:TS:2023:2637) donde fija criterio casacional en relación con la base sancionadora de la persona física infractora, en supuestos de simulación con sociedad interpuesta que previamente ha ingresado unas cuotas, analizándose un supuesto idéntico al de autos, en el que la Administración tributaria tampoco había minorado de la base sancionadora exigida a la persona física en el importe de las cuotas tributarias abonadas en sede del IS por la entidad interpuesta calificada de simulada.

2. Termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que:

1º) Con estimación del presente recurso de casación, se ratifique la doctrina jurisprudencial fijada por esa Sala en la sentencia número 770/2023, de 8 de junio de 2023, recurso de casación 5002/2021 y se establezca como doctrina que, en los supuestos de regularización de operaciones simuladas, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el [artículo 191 de la LGT](#) deberá ser la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física o jurídica inspeccionada y la ingresada por las sociedades instrumentales interpuestas respecto de las mismas rentas.

Síguenos en...



2º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, ese TS se sitúe en la posición procesal propia de mis mandantes y proceda a la resolución del litigio en los términos en que Socorro y Samuel plantearon el debate procesal en la instancia anterior.

3º) Y, en consecuencia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAR de Cataluña, dictada el 27 de julio de 2021 en que desestiman de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas, tramitadas con el número NUM000, interpuestas contra los acuerdos de liquidación con número de referencia NUM001 y NUM002 en concepto de IRPF relativos a los ejercicios 2013 a 2016 y contra los acuerdos sancionadores relativos al mismo impuesto y periodos con número de referencia NUM003 y NUM004, procediendo a declarar nulos los acuerdos sancionadores y las consiguientes resoluciones y sentencias derivadas.

SEXTO.-Allanamiento del abogado del Estado.

1.El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, presentó escrito allanándose al recurso de casación en atención a la jurisprudencia que la Excm. Sala tiene establecida sobre la cuestión de interés casacional identificada en el presente caso en sus sentencias de 8 de junio de 2023 (RCA 5002/2021) y de 28 de febrero de 2024 (RCA 3948/2022).

Y añade, que el presente allanamiento:

a) Se refiere a la pretensión principal o casacional propiamente dicha -es decir, los dos primeros ordinales del suplico del escrito de interposición arriba transcrito- y no alcanza a la pretensión de estimación íntegra del recurso contencioso-administrativo desestimado por la sentencia de instancia.

b) Se orienta a que la Excm. Sala dicte una sentencia que declare haber lugar al recurso de casación y que respecto del recurso contencioso-administrativo se pronuncie en los mismos términos, mutatis mutandis, como las dos sentencias citadas que constituyen la jurisprudencia a la que nos plegamos. Así, transcribimos en lo relevante el pronunciamiento de la primera de esas sentencias:

«2º Haber lugar al recurso de casación núm. 5002/2021, (...) contra sentencia (...) la que se casa y anula en cuanto a la confirmación del cálculo de la base de la sanción

3º Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, en el que se impugna las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (...) confirmatorias de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como de las sanciones derivadas, declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas, en cuanto deben recalcularse conforme al criterio recogido en el fundamento jurídico sexto, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.»

2.Termina suplicando que se tenga por allanado al Estado en dichos términos, y se acuerde archivar las presentes actuaciones, sin imposición de costas.

SÉPTIMO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el [artículo 92.6 de la LJCA](#), y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 16 de enero de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 7 de enero de 2026 se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 24 de marzo de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el [artículo 191 LGT](#) en aquellos supuestos de regularización de operaciones, respecto de las cuales se ha acreditado una simulación mediante una interposición societaria, en las que se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad interpuesta, precisando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esa cantidad y la ingresada por la sociedad interpuesta respecto de las mismas rentas.

SEGUNDO.-Allanamiento al recurso de casación.

A la vista del allanamiento presentado por la abogacía del Estado, procede, de conformidad con lo dispuesto por el [artículo 75.2 de la LJCA](#), tener por allanada a la parte recurrida con la consiguiente terminación del presente procedimiento mediante sentencia estimatoria, habida cuenta de que la parte recurrente no ha puesto ninguna objeción al respecto, no apreciándose, por lo demás, infracción manifiesta del ordenamiento

Síguenos en...



jurídico; antes bien, son varios los pronunciamientos de esta Sala Tercera sobre la temática que plantea del recurso, avalando la posición de la parte recurrente.

En el escrito de allanamiento, la abogacía del Estado reconoce que esta Sala en sus sentencias de 8 de junio de 2023 (RCA 5002/2021, ECLI:ES:TS:2023:2637) y de 28 de febrero de 2024 (RCA 3948/2022, ECLI:ES:TS:2024:1804) ha declarado lo siguiente:

«La base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, en supuestos de regularización de operaciones simuladas, será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la entidad inspeccionada y la ingresada por las sociedades instrumentales interpuestas respecto de las mismas rentas»

En consecuencia, aquí como allí, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75.2 de la LJCA procede declarar haber lugar a la casación: casar y anular la sentencia impugnada, y, tal como solicita el abogado del Estado, y así se ha acordado en las citadas sentencias, estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado con el nº 3251/2021, declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas, que deberán recalcularse conforme al criterio recogido en las citadas sentencias y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses.

TERCERO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, aplicable en principio, como regla general, al allanamiento, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Tener por allanado al abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.
- 2º) Reiterar la jurisprudencia que ha quedado transcrita en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.
- 3º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora D.ª Adriana Flores Romeu, en representación de D.ª Socorro y D. Samuel contra la sentencia dictada el día 29 de junio de 2023, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 3251/2021; sentencia que se casa y anula.
- 4º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario nº 3251/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) que confirmó la liquidación y sanciones tributarias en materia de IRPF correspondientes a los ejercicios 2013-2016, por un importe total de 77.878,25 euros; declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas, que deberán recalcularse conforme al criterio recogido en el fundamento jurídico segundo de esta resolución y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses.
- 5º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).